GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

# COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 33125C**
Inscrit le 25 juillet 2013

---------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**Audience publique du 18 mars 2014**

**Appel formé par**
**la société à responsabilité limitée ..., …,**
**contre**
**un jugement du tribunal administratif du 27 juin 2013 (n° 30540 du rôle)**
**dans un litige l'opposant à**
**des bulletins émis par le bureau d'imposition Sociétés …**
**en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal**

---------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 33125C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 25 juillet 2013 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., établie et ayant son siège social à …, immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …, représentée par ses organes de représentation en fonction, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 27 juin 2013, l'ayant déboutée de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités au titre des exercices 2006, 2007 et 2008, émis le 26 juin 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 9 septembre 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 9 octobre 2013 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 6 novembre 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadège LE GOUELLEC, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Monsieur le délégué du gouvernement Daniel RUPPERT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 novembre 2013.

---

La société à responsabilité ... s.à r.l., ci-après désignée par la « *société ...* », constituée suivant acte notarié du 13 février 2006 et ayant pour objet social l'achat, la vente et la location sans chauffeur de tous véhicules automoteurs, de remorques ainsi que d'accessoires pour véhicules automoteurs et remorques, formula, dans le cadre de ses déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal des années 2006, 2007 et 2008, des demandes en obtention d'une bonification d'impôt pour investissement au sens de l'article 152*bis* de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « *LIR* ».

Par courrier du 26 mai 2011, le bureau d'imposition Sociétés 5 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », informa la société ... de ce qu'il entendait s'écarter de ses déclarations d'impôt pour les années 2006 à 2008 sur le point que « *les bonifications d'impôt pour investissement demandées pour les voitures sont refusées sur base du § 6 StAnpG* » et l'invita à fournir ses observations y afférentes pour le 14 juin 2011 au plus tard. La société ... soumit ses observations par courrier de son mandataire du 14 juin 2011.

En date du 22 juin 2011, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités au titre des exercices 2006, 2007 et 2008, lesquels comportent tous l'information que les impositions diffèrent des déclarations respectives sur le point suivant : « *La bonification d'impôt pour investissements (voitures) est refusée sur base du § 6 StAnpG* ».

Par courrier de son mandataire du 23 septembre 2011, la société ... fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », une réclamation contre les trois bulletins susvisés, désignés ci-après les « *bulletins* ».

En date du 13 octobre 2011, le bureau d'imposition Sociétés 2 de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de la société anonyme ..., …, ci-après désignée par la « *société ...* », société mère de la société ... et bénéficiant depuis l'année d'imposition 2007 avec celle-ci du régime d'intégration fiscale conformément à l'article 164*bis* LIR sur base d'une décision du bureau d'imposition du 20 décembre 2007, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de l'impôt commercial communal au titre de l'année 2007. Le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, précité, comporte l'information suivant laquelle l'imposition diffère de la déclaration notamment sur le point suivant : « *ad bonification d'impôt pour invest. de ... Sàrl. (ex.rt) : La bonification d'impôt n'a pas été accordée sur les voitures parce qu'elles ont été exclusivement louées à des entreprises appartenant aux Messieurs ... et ...* ».

En date du 3 novembre 2011, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de l'impôt commercial communal au titre de l'année d'imposition 2008, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités mentionnant pareillement que l'imposition diffère de la déclaration sur le même point, à savoir que la demande d'une bonification d'impôt pour investissement de la société ... « *n'a pas été accordée sur les voitures parce qu'elles ont été exclusivement louées à des entreprises appartenant aux Messieurs ... et ...* ».

La réclamation introduite par la société ... contre les quatre bulletins susvisés émis à son encontre par courrier de son mandataire du 18 janvier 2012 n'ayant pas fait l'objet d'une réponse de la part du directeur, la société ... fit introduire, par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 2 août 2012 et inscrite sous le numéro 31058 du rôle, un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre de ces mêmes bulletins, lequel recours fut rejeté comme non fondé par un jugement du tribunal administratif du 21 mai 2013. L'appel formé par la société ... par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 1er juillet 2013 et inscrite sous le numéro 32984C du rôle fait l'objet d'un arrêt parallèle de la Cour de ce jour.

A défaut de réponse du directeur par rapport à sa réclamation du 23 septembre 2011, la société ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 mai 2012, un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre des bulletins.

Dans son jugement du 27 juin 2013, le tribunal administratif reçut le recours principal en réformation en la forme, le rejeta comme étant non fondé, dit qu'il n'y avait pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna la société ... aux dépens.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 25 juillet 2013, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 27 juin 2013.

Relativement à la disposition du § 6 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StAnpG* », l'appelante critique le tribunal pour avoir « *écarté du revers de la main* » son argumentation relative à certaines différences entre le § 6 StAnpG et le nouveau § 42 de la nouvelle *Abgabenordnung* allemande (AO allemande) issu de la réforme de l'année 1977. Elle rappelle que le législateur allemand aurait introduit deux changements majeurs lors de cette réforme et que le premier aurait consisté dans le remplacement du terme de « *Steuerpflicht* » par celui de « *Steuergesetz* », notion plus large incluant également les mesures de faveur tels les crédits d'impôt. En second lieu, le législateur allemand aurait supprimé la référence au « *« bürgerliches » Recht* » dans le texte du § 42 afin de pouvoir sanctionner également les abus de droit public. Or, dans la mesure où l'institution de l'intégration fiscale ne ferait pas partie du droit privé, l'abus de l'usage de cette institution ne pourrait être sanctionné sur base du § 6 StAnpG. Le tribunal et l'argumentation du délégué du gouvernement auraient cependant donné l'impression d'avoir fait comme si ce § 42 AO allemande était également applicable au Luxembourg, notamment en se référant à une citation de doctrine et une jurisprudence concernant le § 42 AO allemande et non pas le § 6 StAnpG. Selon l'appelante, le tribunal aurait encore versé dans l'erreur en justifiant sa position par la considération que le recours à des « *Formen und Gestaltungsmöglichkeiten* » devant avoir pour effet que l'impôt est évité ou réduit viserait également les cas d'un « *Erstattungs- und Vergütungsrecht* », au motif que le régime de la bonification d'impôt ne relèverait pas de cette catégorie, mais de celle des « *Steuervergünstigungen* ».

Plus loin, l'appelante critique le raisonnement du tribunal relatif à la charge de la preuve et estime qu'il reviendrait à l'Etat de prouver l'existence d'un abus de droit et donc la réunion de ses cinq éléments constitutifs, au motif que la requalification d'une transaction en abus de droit constituerait un fait déclenchant l'obligation fiscale au sens de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par la « *loi du 21 juin 1999* ». Le tribunal aurait ainsi opéré un renversement indu de la charge de la preuve relative à l'abus de droit.

Elle conteste pareillement la position du tribunal consistant à voir l'existence d'une construction de droit privé en l'espèce non pas dans la mise en place de l'intégration fiscale ou dans la demande d'une bonification d'intérêt, mais dans la création de la filiale ..., en faisant valoir que l'Etat n'aurait pas soulevé cet argument situant l'abus au niveau de la mise en place de la filiale et que le tribunal aurait partant mis en avant ce critère de la construction de droit privé par renversement de la charge de la preuve.

Pour le surplus, l'appelante soutient que, contrairement à la position prise par le tribunal, la mise en place, au sein du groupe, d'une entité ayant vocation à gérer le parc automobile du groupe serait justifiée par des raisons autres que fiscales. Elle estime que l'absence de motifs extra-fiscaux devrait être entendue de façon très stricte et que l'existence de tels motifs justifiant l'utilisation d'une construction de droit privé devrait conduire à l'exclusion de l'abus de droit, l'un des critères y relatifs ne se trouvant pas vérifié. Elle reproche au tribunal d'avoir repris l'argumentation étatique relative au caractère insuffisant des motifs extra-fiscaux pour la mise en place d'une filiale en charge de la gestion du parc automobile du groupe et elle affirme que la question ne serait pas celle de savoir si cette motivation est suffisante, mais que la simple existence de tels motifs serait suffisante. Ainsi, la question de savoir si la gestion des véhicules est opérée au niveau de chaque filiale ou au niveau d'une filiale spécialisée serait une question d'opportunité commerciale pour le groupe et la décision prise au niveau du groupe de la société ... l'aurait été sur base de raisons économiques réelles.

Une première justification résiderait dans la considération que la concentration de toutes les voitures dans la société ... permettrait une gestion plus efficace des véhicules et une réduction des coûts administratifs y relatifs, par exemple concernant la tenue de la comptabilité et la surveillance des paiements, le regroupement d'actifs ou d'activités au sein d'une société spécialisée d'un groupe étant une pratique courante également en ce qui concerne les immeubles, les installations de production, voire les activités de recherche et développement ou des ventes ou achats.

Une seconde justification serait à entrevoir dans le financement moins onéreux et les conditions financières plus avantageuses pouvant être obtenus auprès des distributeurs automobiles, les assureurs et les garages par une société qui gère une flotte plus importante de véhicules telle la société ... ayant géré un parc automobile en constante augmentation d'année en année et ayant regroupé une vingtaine de véhicules loués en l'année 2011. L'appelante ajoute que la circonstance que la société ... était dans une situation déficitaire n'impliquerait pas l'existence d'un abus, mais tout au plus des questions au niveau du respect du principe *arm's length*.

L'appelante invoque un troisième motif tiré du régime de la responsabilité civile en cas d'accident causé par le détenteur d'une voiture mise à sa disposition par son employeur en ce que dans cette hypothèse, l'employeur et ses dirigeants pourraient être condamnés, sur base de l'article L. 121-9 du Code du travail, sans la moindre limitation en ce qui concerne les conséquences civiles de l'accident. En concentrant les voitures dans une société à part qui va accorder des contrats de leasing aux employés et dirigeants des sociétés opérationnelles, le risque pour les employeurs d'une condamnation sur base de l'article L. 121-9 du Code du travail pourrait être évité et leur survie économique ne pourrait pas être mise en danger par un comportement éventuellement imprudent d'un des dirigeants d'une société opérationnelle.

Relativement à la disposition du § 6 StAnpG, l'appelante critique le tribunal pour avoir « *écarté du revers de la main* » son argumentation relative à certaines différences entre le § 6 StAnpG et le nouveau § 42 de la nouvelle *Abgabenordnung* allemande (AO

allemande) issu de la réforme de l'année 1977. Elle rappelle que le législateur allemand aurait introduit deux changements majeurs lors de cette réforme et que le premier aurait consisté dans le remplacement du terme de « *Steuerpflicht* » par celui de « *Steuergesetz* », notion plus large incluant également les mesures de faveur tels les crédits d'impôt. En second lieu, le législateur allemand aurait supprimé la référence au « « *bürgerliches* » *Recht* » dans le texte du § 42 afin de pouvoir sanctionner également les abus de droit public. Or, dans la mesure où l'institution de l'intégration fiscale ne ferait pas partie du droit privé, l'abus de l'usage de cette institution ne pourrait être sanctionné sur base du § 6 StAnpG. Le tribunal et l'argumentation du délégué du gouvernement auraient cependant donné l'impression d'avoir fait comme si ce § 42 AO allemande était également applicable au Luxembourg, notamment en se référant à une citation de doctrine et une jurisprudence concernant le § 42 AO allemande et non pas le § 6 StAnpG. Selon l'appelante, le tribunal aurait encore versé dans l'erreur en justifiant sa position par la considération que le recours à des « *Formen und Gestaltungsmöglichkeiten* » devant avoir pour effet que l'impôt est évité ou réduit viserait également les cas d'un « *Erstattungs- und Vergütungsrecht* », au motif que le régime de la bonification d'impôt ne relèverait pas de cette catégorie, mais de celle des « *Steuervergünstigungen* ».

Plus loin, l'appelante critique le raisonnement du tribunal relatif à la charge de la preuve et estime qu'il reviendrait à l'Etat de prouver l'existence d'un abus de droit et donc la réunion de ses cinq éléments constitutifs, au motif que la requalification d'une transaction en abus de droit constituerait un fait déclenchant l'obligation fiscale au sens de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999. Le tribunal aurait ainsi opéré un renversement indu de la charge de la preuve relative à l'abus de droit.

Elle conteste pareillement la position du tribunal consistant à voir l'existence d'une construction de droit privé en l'espèce non pas dans la mise en place de l'intégration fiscale ou dans la demande d'une bonification d'intérêt, mais dans la création de la filiale ..., en faisant valoir que l'Etat n'aurait pas soulevé cet argument situant l'abus au niveau de la mise en place de la filiale et que le tribunal aurait partant mis en avant ce critère de la construction de droit privé par renversement de la charge de la preuve.

Pour le surplus, l'appelante soutient que, contrairement à la position prise par le tribunal, la mise en place, au sein du groupe, d'une entité ayant vocation à gérer le parc automobile du groupe serait justifiée par des raisons autres que fiscales. Elle estime que l'absence de motifs extra-fiscaux devrait être entendue de façon très stricte et que l'existence de tels motifs justifiant l'utilisation d'une construction de droit privé devrait conduire à l'exclusion de l'abus de droit, l'un des critères y relatifs ne se trouvant pas vérifié. Elle reproche au tribunal d'avoir repris l'argumentation étatique relative au caractère insuffisant des motifs extra-fiscaux pour la mise en place d'une filiale en charge de la gestion du parc automobile du groupe et elle affirme que la question ne serait pas celle de savoir si cette motivation est suffisante, mais que la simple existence de tels motifs serait suffisante. Ainsi, la question de savoir si la gestion des véhicules est opérée au niveau de chaque filiale ou au niveau d'une filiale spécialisée serait une question d'opportunité commerciale pour le groupe et la décision prise au niveau du groupe de la société ... l'aurait été sur base de raisons économiques réelles.

Une première justification résiderait dans la considération que la concentration de toutes les voitures dans la société ... permettrait une gestion plus efficace des véhicules et une réduction des coûts administratifs y relatifs, par exemple concernant la tenue de la comptabilité et la surveillance des paiements, le regroupement d'actifs ou d'activités au sein d'une société spécialisée d'un groupe étant une pratique courante également en ce qui

concerne les immeubles, les installations de production, voire les activités de recherche et développement ou des ventes ou achats.

Une seconde justification serait à entrevoir dans le financement moins onéreux et les conditions financières plus avantageuses pouvant être obtenus auprès des distributeurs automobiles, les assureurs et les garages par une société qui gère une flotte plus importante de véhicules telle la société ... ayant géré un parc automobile en constante augmentation d'année en année et ayant regroupé une vingtaine de véhicules loués en l'année 2011. L'appelante ajoute que la circonstance que la société ... était dans une situation déficitaire n'impliquerait pas l'existence d'un abus, mais tout au plus des questions au niveau du respect du principe *arm's length*.

L'appelante invoque un troisième motif tiré du régime de la responsabilité civile en cas d'accident causé par le détenteur d'une voiture mise à sa disposition par son employeur en ce que dans cette hypothèse, l'employeur et ses dirigeants pourraient être condamnés, sur base de l'article L. 121-9 du Code du travail, sans la moindre limitation en ce qui concerne les conséquences civiles de l'accident. En concentrant les voitures dans une société à part qui va accorder des contrats de leasing aux employés et dirigeants des sociétés opérationnelles, le risque pour les employeurs d'une condamnation sur base de l'article L. 121-9 du Code du travail pourrait être évité et leur survie économique ne pourrait pas être mise en danger par un comportement éventuellement imprudent d'un des dirigeants d'une société opérationnelle.

Aux termes de l'article 152*bis* (1) LIR, dans sa version applicable au cours des années fiscales 2007 et 2008, « *sur demande les contribuables obtiennent les bonifications d'impôts sur le revenu ci-après spécifiées en raison des investissements visés aux paragraphes 2 et 7 suivants qu'ils font dans leurs entreprises au sens de l'article 14*. […] ».

Cependant, concernant les investissements éligibles tant dans le cadre de la bonification d'impôt de l'investissement complémentaire et de celle en raison des investissements durant un exercice d'exploitation, les paragraphes 4, n° 5 et 7 (2), n° 4 de l'article 152*bis* LIR excluent des investissements éligibles en principe les « *véhicules automoteurs, sauf a) ceux affectés exclusivement à un commerce de transport de personnes ou faisant partie de l'actif net investi d'une entreprise de location de voitures ;* (…) ».

Ces dispositions introduites par la loi du 22 décembre 1993 ayant pour objet la relance de l'investissement dans l'intérêt du développement économique sont justifiées par les considérations suivantes : « *En ce qui concerne l'élimination des véhicules automoteurs de la base de calcul de l'investissement complémentaire et global, cette restriction s'impose pour des raisons d'équité fiscale. De fait il ne semble pas indiqué de privilégier un commerçant par rapport à un exploitant d'une profession libérale ou un salarié qui tous font usage de leur voiture pour se procurer des revenus sous une forme ou une autre. Ne seront cependant pas exclus d'une bonification d'impôt, les véhicules automoteurs qui seront affectés exclusivement à un commerce de transport de personnes ou ceux qui seront investis dans une entreprise de location de voitures. Il en est de même des voitures qui serviront exclusivement au transport de biens ou de marchandises, tout comme des machines automotrices* » (Projet de loi ayant pour objet la relance de l'investissement dans l'intérêt du développement économique, doc. parl. 3797, commentaire des articles, p. 13).

Il s'ensuit que cette disposition a pour finalité de comprendre parmi les investissements éligibles seulement les véhicules automoteurs utilitaires et les machines automotrices et d'en exclure les voitures particulières, dites « *voitures de luxe* », dans un but d'équité fiscale par rapport aux professions libérales et aux salariés qui doivent également, le

cas échéant, investir dans des voitures particulières pour leurs déplacements causés par leur activité sans pouvoir bénéficier d'une bonification d'investissement. Il n'est dérogé à cette exclusion que dans l'hypothèse où les voitures particulières servent directement à effectuer les prestations de services en faveur des clients, à savoir lorsqu'elles sont utilisées pour fournir des services de transport ou que l'entreprise les donne en location à des clients.

En l'espèce, il se dégage des éléments en cause non autrement contestés que la société ... a eu, durant les années d'imposition litigieuses, pour objet et pour activité réelle de prendre en leasing des voitures particulières et de les donner en location à d'autres entreprises, tout comme elle s'est conformée pour ces années à l'obligation posée par l'article 3 du règlement grand-ducal du 29 octobre 1987 portant exécution de l'article 152*bis*, paragraphe 9, LIR d'établir un tableau d'amortissement complémentaire reprenant les biens faisant l'objet d'un contrat de leasing. Il s'ensuit, comme les premiers juges ont retenu à juste titre, que la société ... pouvait en principe prétendre au bénéfice de la bonification d'impôt pour investissement du chef des voitures prises en leasing et données en location par application des dérogations prévues par les paragraphes 4, n° 5 et 7 (2), n° 4 de l'article 152*bis* LIR en faveur des entreprises de location de voitures. La société ... pourrait *a priori* alors se voir imputer les montants de cette bonification sur les cotes d'impôt redues par elle du chef de ces mêmes années d'imposition par l'effet du régime de l'intégration fiscale.

Cependant, afin de dénier dans les circonstances données quand même le bénéfice de la bonification d'impôt pour investissement à la société ..., appelante, et, plus loin, à la société ... dans le cadre du régime de l'intégration fiscale, l'Etat se prévaut du § 6 StAnpG qui dispose que « *(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden. (2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.* […] ».

Au vœu de cette disposition qui, comme les premiers juges l'ont relevé à juste titre, constitue une émanation de la conception économique du droit fiscal et règle le détournement abusif des dispositions légales de leur objectif premier en vue de bénéficier par des constructions artificielles d'avantages fiscaux injustifiés et non voulus par le législateur (N. FEHLEN : *Glossaire de l'impôt sur le revenu des personnes physiques*, Etudes fiscales n^os^ 131/134, page 18), la reconnaissance d'un abus de droit suppose ainsi la réunion de plusieurs éléments, à savoir plus particulièrement l'utilisation de formes et d'institutions du droit privé, une économie d'impôt consistant en un contournement ou une réduction de la charge d'impôt, l'usage d'une voie inadéquate et l'absence de motifs extra-fiscaux valables pouvant justifier la voie choisie.

En ce qui concerne le premier élément de l'utilisation de formes et d'institutions du droit privé, il y a d'abord lieu de rejeter le reproche de l'appelante à l'égard du tribunal en ce qu'il aurait mis en avant ce critère de la construction de droit privé par renversement de la charge de la preuve, l'Etat n'ayant pas soulevé cet argument situant l'abus au niveau de la mise en place de la filiale. En effet, le délégué du gouvernement a clairement argumenté dans le cadre de son mémoire en réponse soumis en premier instance que ce serait la création de la filiale ... qui aurait permis de prétendre au bénéfice de la bonification d'impôt pour investissement litigieuse.

Ensuite, c'est à bon droit que les premiers juges ont rejeté le moyen de l'appelante de l'inapplicabilité du § 6 StAnpG en l'espèce tiré de ce que les régimes de la bonification d'impôts et de l'intégration fiscale ne s'analyseraient pas en une forme, construction ou opération de droit privé au sens de cette disposition. En effet, comme les premiers juges l'ont

retenu à juste titre, la situation incriminée par l'Etat a été créée au niveau fondamental par une construction juridique à travers la création d'une société filiale, la société ..., figurant comme entreprise de location de voitures. Dès lors, l'invocation du bénéfice de la bonification d'impôt pour investissement par la société ... et l'utilisation du régime fiscal de l'intégration fiscale pour faire remonter cette bonification vers la société ... se situent non pas au niveau fondamental de la situation, mais au second niveau auquel certaines conséquences fiscales de la situation créée au niveau fondamental sont invoquées et représentent ainsi le résultat de l'abus incriminé par l'Etat. Ainsi, la mise en place d'une société filiale destinée à regrouper les voitures particulières servant aux besoins des sociétés du groupe doit être qualifiée d'usage de « *Formen- und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts* » au sens du § 6 StAnpG, de manière que ce premier élément se trouve vérifié en l'espèce.

Concernant le deuxième élément d'une économie d'impôt consistant en un contournement ou une réduction de la charge d'impôt, l'appelante indique valablement que le § 6 StAnpG définit l'obligation fiscale (« *Steuerpflicht* ») comme l'objet de l'abus et ce contrairement au § 42 de l'AO allemande qui y a substitué le terme de loi fiscale (« *Steuergesetz* ») qui est effectivement plus large. Au-delà de la question de savoir si le § 6 StAnpG s'applique dès lors à la seule obligation de payer une certaine cote d'impôt à l'exclusion d'autres droits ou obligations prévus par le droit fiscal, dont les droits de restitution, il n'en reste pas moins que le régime de la bonification d'impôt pour investissement s'insère directement dans le cadre de la fixation de l'obligation fiscale puisque la bonification globale est, au vœu de l'article 152*bis*, paragraphe 9, LIR déduite directement de la cote d'impôt sur le revenu due par le contribuable. Ce régime permet donc au contribuable de réaliser une économie d'impôt consistant en une réduction de la charge d'impôt (« *Minderung der Steuerpflicht* ») au sens du § 6 StAnpG.

Quant au troisième élément de l'usage d'une voie inadéquate, il convient de préciser que le caractère simplement inhabituel des formes, constructions ou opérations de droit privé n'est pas à lui seul suffisant pour les voir qualifier d'inadéquates au vu de la liberté en principe reconnue au contribuable de choisir la voie la moins imposée, mais qu'il faut, dans un cas tel celui de l'espèce, que l'objectif économique soit atteint par cette voie dans le contexte économique donné d'une manière telle qu'elle permet l'obtention d'un effet fiscal que le législateur ne peut pas être considéré comme ayant voulu accorder dans le cadre d'une application de la loi fiscale conforme à son intention.

Or, ainsi qu'il a été retenu ci-avant, le législateur a entendu comprendre parmi les investissements éligibles aux bonfications d'impôt prévues par l'article 152*bis* LIR seulement les véhicules automoteurs utilitaires et les machines automotrices et en exclure les voitures particulières utilisées aux fins d'exploitation de l'entreprise même dans un but d'équité fiscale par rapport aux professions libérales et aux salariés, seules les hypothèses où les voitures particulières servent directement à effectuer les prestations de services en faveur des clients, à savoir lorsqu'elles sont utilisées pour fournir des services de transport ou que l'entreprise les donne en location à des clients, étant exceptées de cette exclusion. Par voie de conséquence, si la société ... et les autres sociétés visées ci-après, ayant toutes pris en location des voitures particulières auprès de la société ..., avaient elles-mêmes acquis ou pris en leasing les voitures en cause, elles n'auraient pas pu bénéficier des bonfications d'impôt en raison de ces investissements au vu de l'exclusion prévue par les paragraphes 4, n° 5 et 7 (2), n° 4 de l'article 152*bis* LIR pour les voitures utilisées aux fins d'exploitation de l'entreprise même.

Or, il se dégage des éléments du dossier fiscal tels que mis en avant par l'Etat et non autrement contestés par l'appelante qu'elle a donné en location toutes les voitures qu'elle

avait prises en leasing aux sociétés … s.à r.l., … s.à r.l.,… s.à r.l., ... S.A. et à la société ... et que les sieurs ... ... et ... ... détenaient au cours des années en cause, directement ou par le biais d'autres sociétés, l'intégralité ou la majorité des parts ou actions de toutes ces sociétés, dont notamment les sociétés ... et .... En outre, d'après les documents soumis par la société ... dans le cadre de ses déclarations d'impôt, tous les véhicules donnés en location par elle appartiennent à la catégorie des voitures particulières et ils relèvent de classes différentes allant des classes utilitaire légère (Fiat Scudo et Mercedes V...) et compacte (VW Golf) jusqu'aux classes des voitures de luxe (Mercedes CL 500 Coupé et Audi A8), voire sportives (Audi R8). Finalement, il n'est pas contesté en cause que toutes ces voitures ont été utilisées par les sociétés susvisées à des fins d'exploitation propres pour les déplacements des dirigeants et salariés de ces sociétés.

Le choix – nécessairement opéré au niveau des dirigeants du groupe englobant toutes les sociétés prévisées – de concentrer les acquisitions ou prises en leasing de toutes les voitures particulières utilisées par les sociétés du groupe au sein de la société ..., société spécialisée constituée avec un objet social ainsi circonscrit, qui les donnerait en location aux autres sociétés et qui prendrait ainsi le rôle d'une entreprise de location de voitures, constitue en principe une opération économique en soi valable.

Cependant, ce choix s'accompagne en l'espèce de plusieurs circonstances particulières. En premier lieu, il est admis en cause que la société ... a donné les voitures prévisées en location exclusivement aux sociétés ... s.à r.l., … s.à r.l.,... s.à r.l., ... S.A. et à la société ... et qu'elle ne disposait d'aucun client tiers extérieur au groupe de sociétés des consorts ... et ..., de sorte qu'elle n'a aucunement offert ses services sur le marché général de location de voitures, ce dont témoigne notamment l'absence de tout poste de frais de publicité dans ses comptes de pertes et profits des années en cause. En outre, la société ... n'a réalisé au cours des années 2006 à 2008 aucun profit, alors même que la location des voitures exclusivement à des sociétés du même groupe lui aurait permis de fixer les prix de location à un niveau tel que son activité aurait été profitable. Ainsi, elle a subi une perte de … € durant l'année 2006, une perte de … € durant l'année 2007 et une perte de … € durant l'année 2008. De même, l'activité de la société ... de mise en location de voitures aux autres sociétés du même groupe était de nature à lui conférer la qualité d'entreprise de location de voitures au sens des paragraphes 4, n° 5 et 7 (2), n° 4 de l'article 152*bis* LIR permettant d'invoquer le bénéfice des bonifications d'impôt pour investissement du chef des voitures particulières prises en leasing. Finalement, c'est grâce à l'application du régime de l'intégration fiscale entre la société ... comme société faîtière et la société ... comme société intégrée que la première a pu se voir imputer, outre les pertes constatées au niveau de la seconde, également les bonifications d'impôt auxquelles la seconde aurait eu droit du chef de ses investissements en des voitures particulières données en location et ce non seulement du chef des voitures utilisées par la société ... elle-même, mais également du chef de celles utilisées par les autres sociétés du groupe.

Il s'ensuit que c'est cette structuration qui a permis d'aboutir au résultat fiscal de l'obtention des bonifications d'impôt pour investissement dans des voitures particulières affectées aux fins d'exploitation propres de plusieurs sociétés du groupe et de l'imputation de ces bonifications par la société ... à partir de l'exercice 2007, en tant que société utilisant une partie des voitures concernées à ses propres fins d'exploitation, afin de réduire sa charge d'impôt au vu des bénéfices réalisés par elle au cours des années en cause. Or, l'intention du législateur était d'exclure du champ des investissements favorisés par les bonifications d'impôt les voitures particulières utilisées aux fins d'exploitation des entreprises mêmes et de réserver l'exception en faveur des entreprises de location de voitures à celles offrant leurs services afférents sur le marché général.

Dès lors, si, par rapport au but économique d'avoir des voitures particulières à disposition de plusieurs sociétés d'un même groupe pour leurs besoins d'exploitation, le choix de regrouper dans une société de location la propriété ou détention de toutes les voitures particulières utilisées peut être considéré comme option *a priori* valable, c'est l'obtention de l'avantage des bonifications d'impôt qui imprime à cette structuration un caractère inadéquat dès lors que le législateur, en partant de l'hypothèse usuelle d'une acquisition ou d'une prise en location ou en leasing des voitures particulières directement à partir du marché général par l'entreprise-même qui l'affecte à ses fins d'exploitation, a exclu cet avantage en cas de réalisation de ce but économique.

En ce qui concerne finalement la question de l'existence de considérations économiques pour justifier l'utilisation de cette structuration en apparence inadéquate, il est vrai que la charge de la preuve n'incombe pas entièrement au contribuable. En effet, dès lors que ce dernier a formellement satisfait aux conditions pour l'obtention de bonifications d'impôt pour investissements, il incombe en principe à l'Etat qui invoque un abus de droit à cet égard de prouver que les éléments constitutifs de l'abus se trouvent réunis. Par rapport au critère de l'existence de considérations économiques à la base de la voie choisie, cette charge de la preuve ne saurait cependant avoir pour conséquence d'imposer à l'Etat la preuve concrète de l'impossibilité d'une justification économique de la voie choisie. La preuve à rapporter par une partie devant plutôt toujours être limitée aux éléments qu'elle peut raisonnablement être supposée établir, il y a lieu d'admettre que l'Etat devra rendre plausible l'absence d'une justification économique à la base de la voie choisie et qu'il incombe alors au contribuable, à la source de la voie choisie, de faire état de considérations économiques justifiant, d'après lui, la voie choisie malgré l'apparence établie par l'Etat. Contrairement à l'argumentation afférente de l'appelante, il ne suffit pas que le contribuable fasse simplement état de motifs économiques pour que ceux-ci doivent nécessairement être admis comme valables, mais il faut que ces motifs puissent être considérés comme réels et présentant un avantage économique suffisant au-delà du seul bénéfice fiscal obtenu.

L'appelante avance une première justification qui résiderait dans la considération que la concentration de toutes les voitures en son sein permettrait une gestion plus efficace des véhicules et une réduction des coûts administratifs y relatifs en invoquant une pratique d'un regroupement d'actifs ou d'activités, notamment des immeubles, des installations de production, voire des activités de recherche et développement ou des ventes ou achats, au sein d'une société spécialisée d'un groupe.

La Cour rejoint d'abord l'appréciation du tribunal que le nombre restreint de voitures, allant de 6 voitures en 2006 à 14 voitures en 2008, ne rend pas plausible l'argumentation d'une économie d'échelle résultant de la concentration des véhicules au sein d'une société spécialisée à défaut d'éléments plus concrets soumis par l'appelante en ce sens, la création et l'exécution des obligations administratives imposées à une société commerciale engendrant des coûts de nature à contrebalancer les avantages allégués pour un parc de voitures de la taille en cause en l'espèce. Il y a lieu d'ajouter que les comptes annuels de l'appelante ne permettent pas de retracer la réalité d'une gestion administrative des voitures qui aurait été assurée à son niveau puisque le compte de pertes et profits de l'année 2006 ne renseigne aucun poste de frais de personnel, tandis que les comptes de pertes et profits des années 2007 et 2008 font seulement état de traitements bruts aux associés à hauteur de respectivement … et … euros.

Selon l'appelante, une seconde justification serait à entrevoir dans le financement moins onéreux et les conditions financières plus avantageuses pouvant être obtenus auprès

des distributeurs automobiles, les assureurs et les garages par une société gérant une flotte plus importante de véhicules.

Cet argument laisse également de convaincre à défaut d'être concrétisé d'une quelconque manière et dans la mesure où dans la pratique du marché, ce sont plutôt le groupe de sociétés globalement considéré et ses dirigeants qui sont déterminants dans les négociations quant aux conditions financières accordées par les distributeurs automobiles, les assureurs et les garages.

En ce qui concerne l'avantage juridique avancé en termes de responsabilité civile ou pénale en cas d'accident avec un de ces véhicules, la Cour se doit de constater que, d'après les éléments soumis en cause, les voitures ont été louées non pas aux dirigeants et salariés des différentes sociétés qui les ont utilisées, mais aux dites sociétés, de manière qu'elle partage l'analyse du tribunal suivant laquelle ces contrats de location ont opéré un transfert de la garde des véhicules aux sociétés concernées et que c'était leur responsabilité qui était susceptible d'être engagée en tant qu'employeur en cas d'accident causé par l'un de leurs salariés. Cet argument n'est partant pas non plus de nature à justifier économiquement la structuration choisie.

Il s'ensuit que les motifs d'ordre économique avancés par l'appelante ne peuvent pas être considérés comme réels et présentant un avantage économique suffisant au-delà du seul bénéfice fiscal obtenu tandis que tous les autres éléments constitutifs de l'abus de droit se trouvent vérifiés en l'espèce. C'est partant à juste titre que le tribunal a confirmé l'application, par le bureau d'imposition, du § 6 StAnpG en ce sens qu'il a refusé à l'appelante le droit aux bonifications d'impôt pour investissements sollicitées et à la société ... le bénéfice fiscal de la déduction de ces bonifications d'impôt pour investissements dans le cadre du régime d'intégration fiscale en tant que société faîtière sur base de l'opération litigieuse se caractérisant par un détournement abusif des dispositions légales de leur objectif premier en vue de bénéficier par une construction artificielle d'avantages fiscaux injustifiés et non voulus par le législateur.

Il découle de ces développements que l'appel sous examen n'est justifié en aucun de ses moyens et est partant à rejeter comme n'étant pas fondé, le jugement entrepris étant à confirmer.

**PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 25 juillet 2013 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris du 27 juin 2013,

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 18 mars 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative